

## 論文

## 予算動機と日本的予算管理

李 建

**要約** 欧米を中心に BB アプローチや ABB アプローチが勢いづいているのとは対照的に、日本では必ずしも予算の有用性を疑問視する見方が主流を成しているとはいえない。その理由として、本稿では2つの可能性を提示した。まず、欧米企業では、予算業績が直接報酬につながる仕組みが出来上がっており、そのことが予算スラックや予算ゲームを誘発する要因となっていたことが挙げられる。反面、日本ではマネジメント・コントロールの二分割構造が主流となっており、予算業績が直接報酬につながることは珍しく、むしろ管理会計システムとは切り離された人事管理システムの中で業績と報酬との関係が規定されてきたのである。2つ目は、これまでの欧米の予算管理研究や実務がさまざまな予算動機のうちの1つである「業績評価」動機にのみ集中しており、その他の予算動機がクローズアップされることはあまりなかったということである。反面、日本企業では、「業績評価」動機のみならず「オペレーショナル・プランニング」や「目標のコミュニケーション」動機にも重きが置かれ、予算の業績評価動機のみを重視することによってもたらされる弊害の多くが日本企業では回避ないし軽減できたといえよう。

**キーワード：**予算動機，日本的予算管理，高コンテキスト，予算管理無用論

## I はじめに

予算管理は、マネジメント・コントロール・システムにおいてこれまでに中核的な役割を果たしてきた。しかしながら、企業を取り巻く環境の変化とそれに伴う戦略の重要性が増すにつれ、比較的に安定的な環境下でうまく機能して

きた予算管理にも歪みが生じてきた。伝統的な予算管理の弊害を指摘し、予算管理の有用性を疑問視する BB (Beyond Budgeting) アプローチでは、予算を放棄した予算管理無用論を唱えている。このような極端な考え方に対して、ABB (Activity Based Budgeting) アプローチはやや穏健な考え方である。そこでは、伝統的な予算管理の問題点を認めつつも、予算管理の改善を通じてそのような問題点の克服を目指そうとしている (Hansen et al. [2003], 李 [2006])。

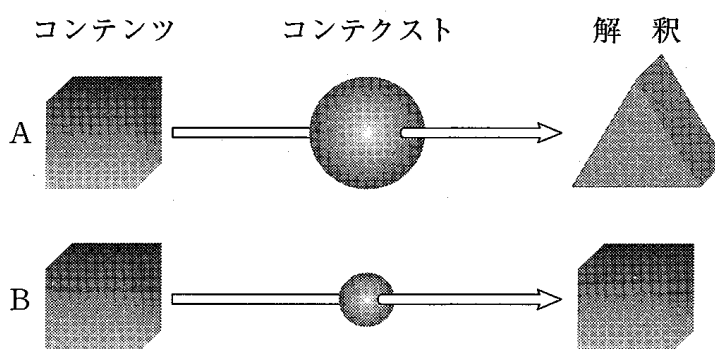
ヨーロッパを中心に広がりを見せている BB アプローチとアメリカを中心とする ABB アプローチが示唆するものは何であろうか。日本でもここ最近、BB アプローチや ABB アプローチを紹介したり、それらについて議論する研究等が目立ってきているが、実際のところ、日本企業ではこの予算管理の問題をどのように捉えているのだろうか。

本稿では、ナショナル・カルチャーに注目することで、日本企業と欧米企業における予算管理システムの相違を考察し、日本的予算管理に見られる2つの特徴を明らかにしたい。

## Ⅱ マネジメント・コントロールとコンテキスト概念

国際経営学の分野では、「コンテキスト (context)」に注目することで、日本企業と欧米企業の比較を行っている文献が少なくない。Hall [1976] は、日本文化は高コンテキスト文化であるのに対し、欧米の文化は低コンテキスト文化であるという。人間が受け取る情報（すなわち、コンテンツ）は、「コンテキスト」を介して理解されるため、コンテンツ (contents) とコンテキストはコミュニケーションにおいて不可分の関係にあるといえよう。しかしながら、欧米の文化が低コンテキスト文化であるということは、コンテンツがコンテキストによって解釈される余地が少なく、コンテンツがそのままダイレクトに聞き手に伝わることを意味する。

図表1 高コンテキストと低コンテキスト

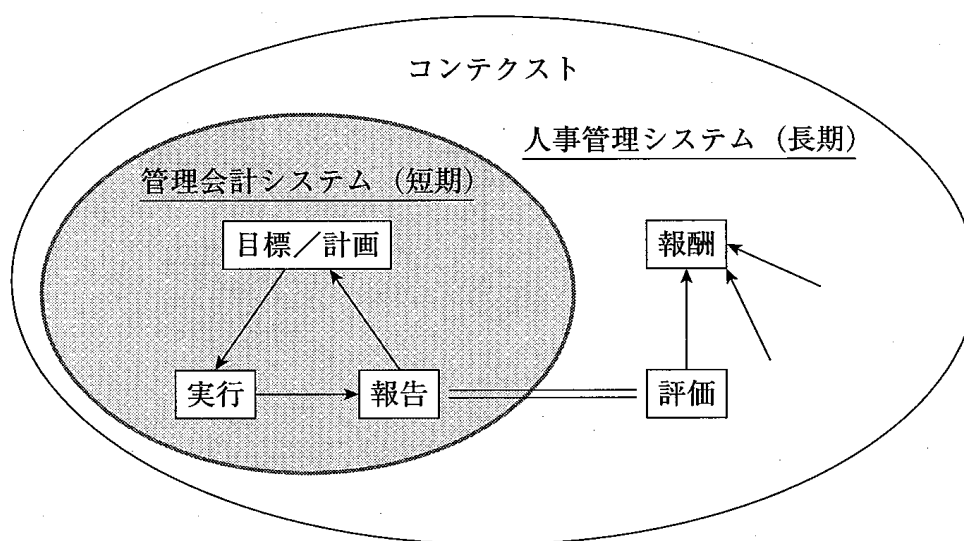


一方、日本のような高コンテキストの文化の下では、コンテンツはコンテキストを介して解釈されるため、もとのコンテンツ以上の何かが伝わる可能性が高い。例えば、話し手が建前を発したときに、聞き手がコンテキストを介してその建前を解釈することで、話し手の本音を読み取ることもできよう。

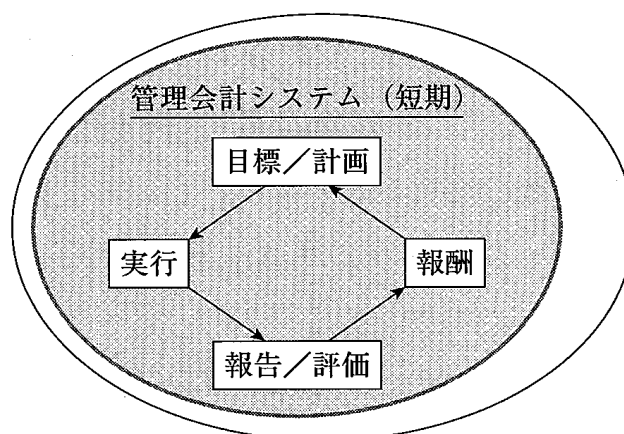
以上の関係は概念的には図表1のように表すことができる。すなわち、高コンテキストの下では元のコンテンツが額面通りに理解されるというより、コンテキストによって別の意味に解釈されやすいのに対し（図表1のA）、低コンテキストの下では、元のコンテンツがそのままの意味として解釈されやすい（図表1のB）のである。

横田 [1998] は、日本企業のマネジメント・コントロールの二分割構造を提唱している。日本企業のマネジメント・コントロールは、管理会計システムと人事管理システムで構成されているという。管理会計システムからの情報が「コンテンツ」だとすれば、人事管理システムは「コンテキスト」を形成し、管理会計システムからの情報は人事管理システムを介して解釈され、長期的に報酬に結び付いているというのである。これは高コンテキスト文化の日本企業の特徴といえる。反面、低コンテキストの欧米企業の場合、管理会計システムからの情報はコンテキストにあまり影響されず、ダイレクトに報酬に結びつく傾向が強い。図表2と図表3は、横田 [1998] のフレームワークを卵の形に当

図表2 マネジメント・コントロールの卵モデル（日本企業の場合）



図表3 マネジメント・コントロールの卵モデル（欧米企業の場合）



てはめたものである。

マネジメント・コントロールの構造を図示した上記の「マネジメント・コントロールの卵モデル」では、卵の黄身の部分が管理会計システムを表し、外の白身の部分がコンテクストを表す。図表2のように、高コンテクスト文化圏にある日本企業の場合、コンテクストである白身がマネジメント・コントロールの大きな部分を占め、管理会計システムと並んで日本企業のマネジメント・コントロールの二分割構造を成している（横田 [1998]）。横田 [1998] では、白身

に当たる人事管理システムを「組織と組織メンバーとの心理的契約」として捉えている。すなわち，日本企業の場合，管理会計システムからの情報に基づきダイレクトに報酬が決まるのではなく，人事管理システムによって長期的な観点から報酬などが決まるのである。一方，図表3では，コンテキスト（卵の白身）の部分が少ない低コンテキスト文化圏にある欧米企業において，管理会計システムによる業績評価の結果がダイレクトに報酬に結びつく様子を表している。

### Ⅲ ナショナル・カルチャーと予算管理

上埜 [1997] では，比較文化論的立場から予算管理の問題を取り上げている。日米の主要製造企業を対象に行った質問票調査から，日本企業に比べ米国企業は，予算編成過程で「公式のコミュニケーションやコーディネート」および「予算スラック」を広く利用しており，管理者業績評価では「長期業績尺度」への依存が低いことを確認した。こうした知見を「集団主義—個人主義」という文化次元によってうまく説明できると主張している。また，横田 [1998] では，前述したように，日本企業のマネジメント・コントロールの二分分割構造という概念を用いて間接的に欧米企業におけるマネジメント・コントロールとの比較を行っている。

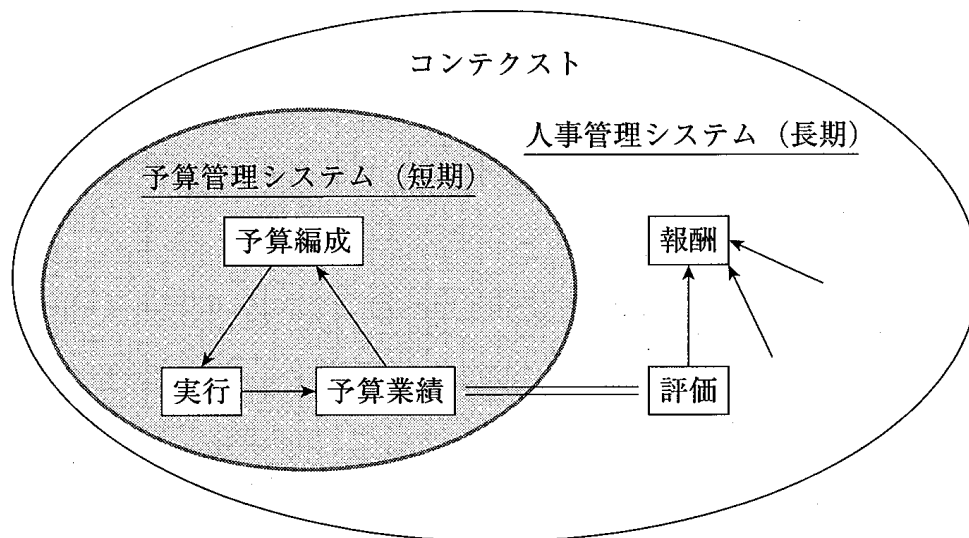
マネジメント・コントロールのサブシステムとして中核的な役割を果たしてきた予算管理システムについても，同様に，コンテキストの相違に注目することによって日本企業と欧米企業の比較が可能である。近年，予算管理の有用性が疑問視される見方が台頭してきていることはすでに冒頭で述べたが，日本企業においては必ずしも予算管理の有用性を疑問視する見方が優勢とは言い難い。中には，むしろ予算管理とうまく付き合っているかのように見受けられる企業も珍しくない。いくつかのケースを取り上げてみよう（日経情報ストラテジー

2006年1月号, pp. 50-56)。

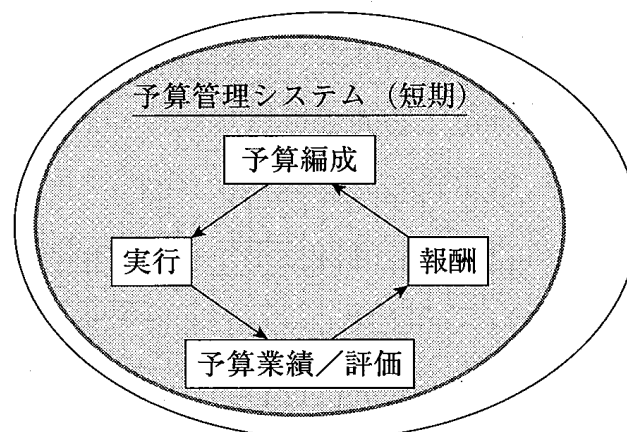
「予算管理が形骸化しやすいことは、必ずしも大きな問題ではない。予算を作る目的は、将来を予見してアクションプラン（行動計画）を作ることだからだ。プランが陳腐化しなければ、予算を修正する必要はない。当社はアクションプランを大前提とした予算編成を心掛けている。つまり、行動計画をきちんと作り、想定される効果を共通の評価尺度である貨幣数値で表す。大切なのは、毎月、予算と実績を分析しながら、アクションプランの進捗や効果を確認し、遅れているものは遅れの挽回策を打ち、効果のないものはやめて、追加のプランを立てることだ。需要は毎月変動するので、予算の数値はあくまで目安に過ぎない。当社は、予算の達成度は、個人の業績評価の参考程度に留めている。」  
(村田製作所, 藤田能孝取締役専務執行役員)。

「社員がストレッチした予算案を積極的に作る理由は、「感動創造」という経営理念に共感し、また、財務成果を報酬と連動させていないからだろう。評価の際に重視しているのは、アクションプランをきちんと実行したかどうかである。当社の予算のもう1つの特徴は、全員参加型である点。毎年夏にボードメンバー合宿を開き、「3年後と来年にどうなりたいか」を議論する。次に、その結果を伝えられた各部門長が「それを実現するにはどうしたらいいか」を考え、自分と部下の中期アクションプランに落とし込む。つまり、社員全員のアクションプランが実行されれば、必然的に達成されるような中計になることを強く意図している。アクションプランと連動しない中計なんて意味がない。予算管理制度に関して今後改善が必要なのは計画の確実性を高めることと、二の手、三の手まで万遍なく作ることである。結局、予算は「社員がどうなりたいかを数字に表したもの」。うまく機能するかどうかは、経営理念や組織風土による。風土が駄目ならトップダウンで決めるしかないが、当社は全員参加を貫きたい。」(レックス・ホールディングス, 福井克明常務取締役グループ CFO)。

図表4 高コンテキストの日本企業における予算管理



図表5 低コンテキストの欧米企業における予算管理



「当社の予算管理体制は、情報システムに大きな特徴がある。「DREAMS」というシステムを使って、精度の高い管理会計データをわずか2日遅れで取得できる。11月22日には、11月20日時点での詳細な財務情報を把握できる。本部から各部の収益状況がほぼリアルタイムで見えるので、必要に応じて素早いアクションをとることが可能だ。当社は基本的に、月単位で予実管理を実施する。DREAMSを導入したおかげで、予算編成作業の負荷は大幅に低減できた。」

（NTT ドコモ、宇垣義昭取締役常務執行役員財務部長）。

上記3社の事例では、予算無用論というよりはむしろ予算システムが有用なマネジメント・ツールとして活用されている様子がうかがえる。そうした理由の背後には、横田 [1998] が提唱する日本企業のマネジメント・コントロールの二分割構造が機能している可能性がある。予算管理に限定したマネジメント・コントロールの卵を描くと図表4と図表5のとおりとなる。

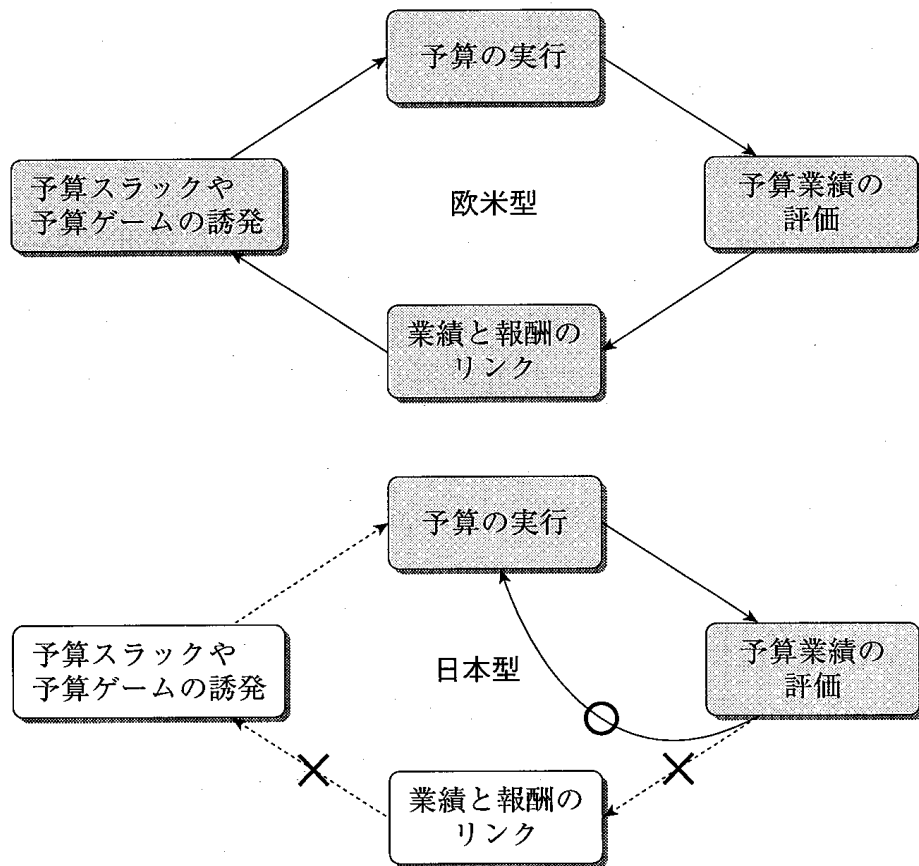
日本企業と欧米企業における予算管理の相違を図表4と図表5のマネジメント・コントロールの卵で説明すると、日本企業の場合、予算編成（P）→実行（D）→予算業績評価（C）→アクション（A）→予算編成→……のようにPDCAサイクルが回るが、予算業績の評価がダイレクトに報酬に結び付くのではなく、その情報はコンテキストとしての人事管理システムへのインプットとなり、他の情報とも合わさって長期的な観点から報酬に影響を与えるのである。そのため、予算スラックや予算ゲームといった機会主義的な行動へのインセンティブは大きく軽減されてきたといえよう。

反面、欧米企業の場合、予算業績の評価がダイレクトに報酬に結びつく構造となっているため、予算未達は即報酬減につながる可能性が極めて高く、そのような状況下では、マネジャーが予算スラックや予算ゲームといった機会主義的な行動に走るインセンティブは非常に高いといわざるを得ない。以上の議論をまとめると、図表6のように表すことができる。これは、前述した予算管理の卵モデルを別の視点から整理したものである。

日本型でもっとも特徴的なのは、予算業績が報酬に直接的にリンクしていないという点である。そのため、予算スラックの形成や予算ゲームへのインセンティブは、予算業績が直接報酬にリンクしている欧米企業に比べ相対的に低いといえよう。一方、欧米型においては、予算業績によってマネジャーの報酬が増減するため、マネジャーは自らの報酬を一定水準に保つため、あるいはそれを最大化するため、情報の非対称性をフルに活用し予算ゲームを仕掛けてくる



図表6 予算管理プロセスの比較



のであろう。こうしたマネジャーの予算行動は、次節で取り上げる予算動機  
の多様性における欧米的な特徴とも相まって、予算の有用性をさらに低下させる  
結果を招いている。

#### IV 予算動機の多様性と業績評価動機

日本文化と欧米文化を「コンテキスト」の度合いによって特徴付けることによ  
って、高コンテキストの日本文化と低コンテキストの欧米文化という構図が  
成り立つ（Hall [1977]）。高コンテキストの日本企業では、マネジメント・コ  
ントロールの重要なサブシステムとして人事管理システムを位置付け、それを  
コンテキストとして機能させているのである（横田 [1998]）。そのため、もう

1つのサブシステムである管理会計システムからの情報はコンテキストに吸収され、管理会計システムからの情報、例えば、予算業績がダイレクトに報酬に結び付かない構図となっている。

もっとも、企業が予算管理に期待するものは多面的である。例えば、加登 [1999, pp. 63-66] では、予算の機能として、「企業活動に関する財務的ガイドラインの提示」、「組織の責任権限構造の明確化」、「組織構成員への動機付け」、「業績評価基準の提供」といった機能を挙げている。また、Hansen and Van der Stede [2004] は、予算の動機として、「オペレーショナル・プランニング (operational planning)」、「業績評価 (performance evaluation)」、「目標のコミュニケーション (communication of goals)」、「戦略形成 (strategy formation)」の4つを提示している。これまで、予算動機に関する類型化は多くの研究者によって提唱されてきたが、論者によって名称もカテゴリーも異なっているのが現状である (Hansen and Van der Stede [2004], p. 418)。このように、一般的なフレームワークが存在しない状況において、実際に予算実務に携わっている実務家の意見を大いに反映することによって、現実感のある類型化を試みたところに Hansen and Van der Stede [2004] の分類の特徴がある。

彼らは、これまでの多くの関連研究が予算の業績評価動機だけに主として注目しており、その他の予算動機を取り上げることはあまりなかったと主張している。そして独自の研究調査を踏まえ、上述した4つの予算動機のパフォーマンスと組織成果 (organizational outcomes) との間に有意な相関関係が存在することを確認したのである (Hansen and Van der Stede [2004], 李 [2006])。

組織成果の2つの指標のうちの1つである「全体的な予算に対する満足度 (overall budget satisfaction)」については、各予算動機のパフォーマンスが高いほど全体的な予算に対する満足度も高いという結果が示された。また、もう1つの組織成果指標である「組織ユニットのパフォーマンス (organizational

unit performance)」についても、目標のコミュニケーション動機を除く3つの予算動機との間に有意な相関が認められ、それらの各動機のパフォーマンスが上がれば組織ユニットのパフォーマンスも高くなるといった関係が確認できる。

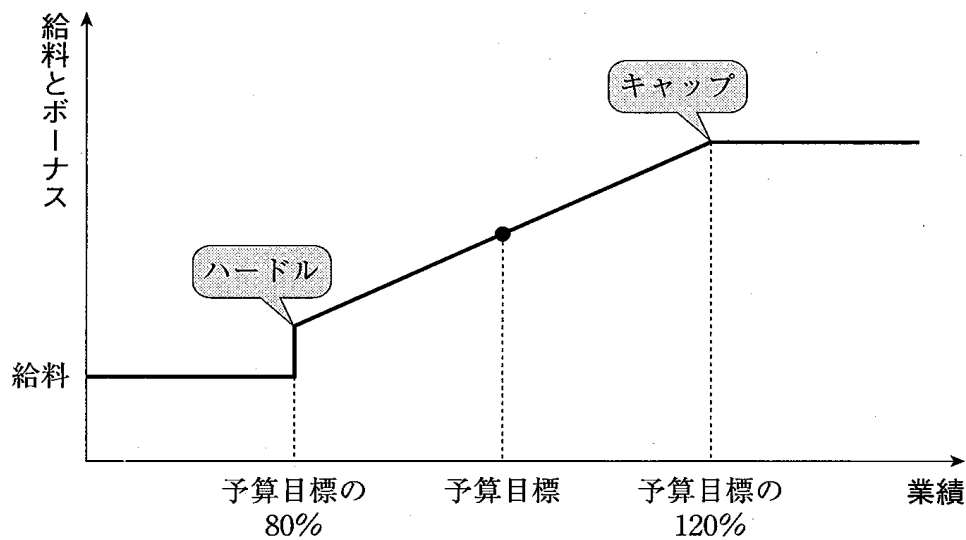
以上のように、企業が予算を用いる動機にはさまざまなものがあるが、これまで欧米を中心とした予算管理の特徴としては、とりわけ予算の業績評価動機が強調されてきたことが挙げられる。そこでは、予算が業績目標として設定され、予算が達成されたか否かによって報酬が影響されるのである。予算業績を直接的に報酬とリンクさせることによって、予算のさまざまな動機のうち、自ずと業績評価動機が重視されることになったといえよう。

これまでの伝統的予算管理は、往々にして業績評価との関連の中で議論されることが多かった。しかしながら、予算を業績評価に用いることには潜在的にリスクが伴う。マネジャーらが、自らの予算目標を達成しやすくするためにバイアスのかかった情報を提供したり、情報操作を行ったりするいわゆる予算ゲーム（budget gaming）に走る可能性が高まるからである（Fisher et al. [2002], Jensen [2001], Horngren et al. [2005, p. 297]）。こうした予算ゲームが行われている状況では、結果的に企業の業績は悪化し企業価値は下落することになる。

Jensen [2001] は、予算管理の問題点と関連して、予算自体が問題なのではなく報酬の与え方に問題があると主張する。彼によれば、企業の報酬システムにおいて、予算がターゲットとなっていることが予算ゲームを生む原因となっているため、予算目標を報酬システムと結び付けないことが重要であり、そのためには、企業の報酬システムを線形報酬システムに変更すべきであるという。以下では、李 [2006] に基づき、Jensen [2001] のモデルを概観してみたい。

図表7は、典型的な報酬プランを図示したものである。予算目標を中心に、予算目標の80%を達成した時点でインセンティブが始まり（ミニマム・ハードル）、予算目標の120%を達成した時点でインセンティブがストップする（キャ

図表7 典型的な報酬プラン



(出所) Jensen [2001], p. 97

ップ) 仕組みとなっている。この報酬プランの下では、マネジャーはミニマム・ハードルを越えた時にボーナスを受け取ることができるが、それ以降も業績がキャップ（マキシマム・レベル）に達するまでボーナス額は漸進的に増えることになる。

このような状況下で、もしマネジャーにミニマム・ハードルを達成できそうだという確信があれば、業績向上のために最善を尽くすことになるだろう。その過程で合法的な手段もそうでない手段も使われる可能性がある。仮に、利益が業績尺度となっているとすれば、マネジャーには次年度の利益を犠牲にしても（例えば、費用の繰り延べや収益の繰り上げ等によって）当該年度の利益を増やしたいというインセンティブが強く働くであろう。逆に、もしマネジャーがミニマム・ハードルを達成するのは無理と判断すれば、状況は一変する。マネジャーには、利益を今年度から次年度にシフトさせようとするインセンティブが強く働くことになる。なぜなら、今年度に予算目標を達成できないのであれば、それが僅差の未達であろうと大幅な未達であろうと報酬には影響しないか

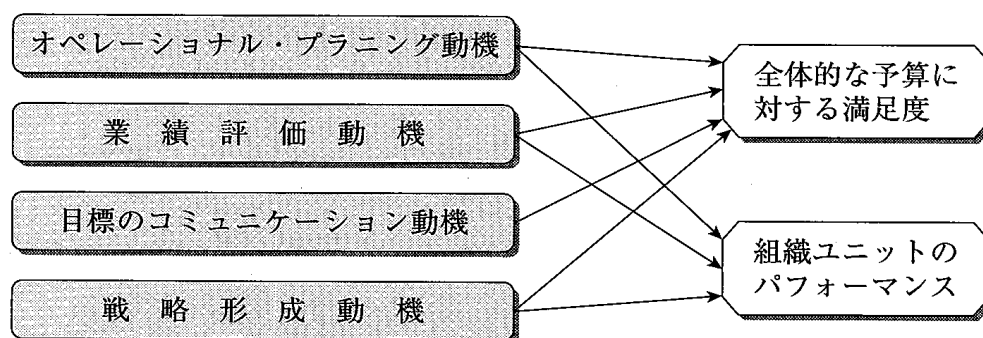
らである。反面、利益を次年度に繰り延べる（例えば、収益の実現を遅らせる）ことによって、次年度に多額のボーナスを受け取る可能性は高まることになる。

さらに、当該年度の業績が非常によく、業績がキャップに近付いたときにも利益を次年度に繰り延べようとするインセンティブが生まれる。なぜなら、業績がキャップの水準を越えてもマネジャーが追加的に報酬を受け取ることはないからである。このような状況では、費用を促進し販売を延期してもマネジャーの報酬額が減ることはなく、そのような行為によって次年度も高額のボーナスを受け取る可能性が高まるのである。

以上のように、典型的な報酬プランはその仕組み自体が予算ゲームを生む原因を提供している。この種の弊害をなくし問題を根本から解決する代案として、Jensen [2001] は線形報酬プランを提示している。Jensen [2001] の考える予算管理の改善へのアプローチはとりわけアメリカ企業を念頭に置いたものであり、それが必ずしも日本企業にそのまま当てはまるとは考え難い。前述したように、日本企業では、業績と報酬とを直接リンクさせない実務の方が一般的だからである。

日本企業においては、前節の3社の事例からも推察されるように、Hansen and Van der Stede [2004] の予算動機のうち、むしろオペレーショナル・プランニングや目標のコミュニケーション動機の方がより大きなウェートを占めているようである。上記3社においても、予算業績が直接報酬に結びつく仕組みにはなっておらず、予算の業績評価動機のウェートは相対的に小さいといえよう。予算の業績評価動機の逆機能がクローズアップされるほど、業績評価動機に重点を置いている欧米企業において、予算管理の有用性が問われるのは避けられない。Hansen and Van der Stede [2004] らが提示した組織成果の2つの指標のうちの1つである「全体的な予算に対する満足度」については、各予算動機

図表 8 予算動機のパフォーマンスと組織成果との関係

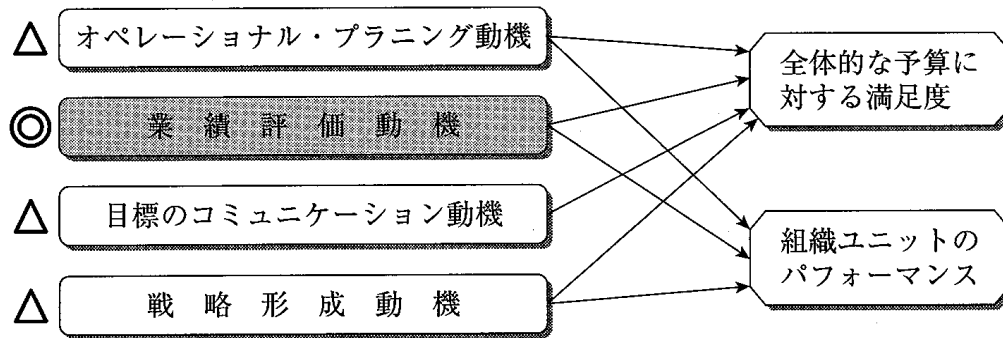


(注) 矢印は統計的に有意な関係を表す。  
(Hansen and Van der Stede [2004] をもとに作成。)

のパフォーマンスが高いほど全体的な予算に対する満足度も高いという結果が示された。また、もう1つの組織成果指標である「組織ユニットのパフォーマンス」についても、目標のコミュニケーション動機を除く3つの予算動機との間に有意な相関が認められ、それらの各動機のパフォーマンスが上がれば組織ユニットのパフォーマンスも高くなるといった関係が示された。すなわち、全体的な予算に対する満足度や組織ユニットのパフォーマンスの向上には、予算の業績評価動機のみならず、オペレーショナル・プランニング、目標のコミュニケーション、戦略形成の各動機のパフォーマンスも同様に貢献しているのである（図表8）。

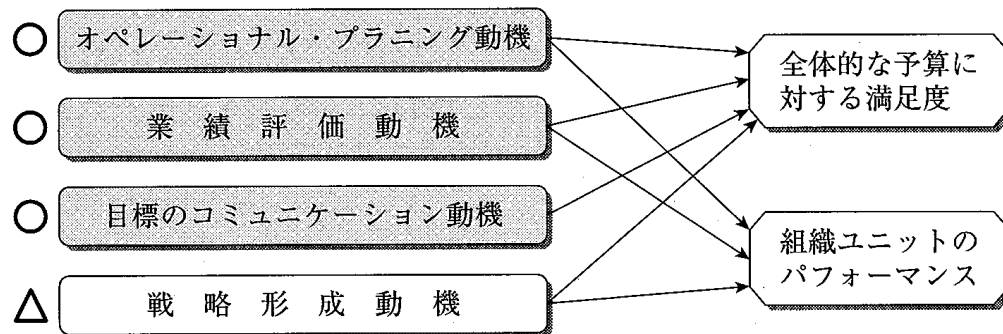
予算動機のパフォーマンスと組織成果との関係を表す図表8をもとに、欧米企業と日本企業の特徴を整理してみると、概ね図表9と図表10のようにまとめられよう。すなわち、欧米企業では、予算業績の評価が直接報酬に結びつく仕組みとなっていることから、予算の業績評価動機が際立ってクローズアップされ（図表9の◎）、その他の予算動機は相対的に重要性が過小評価（図表9の△）されていたものと考えられる。反面、日本企業では、予算の業績評価動機はオペレーショナル・プランニング動機や目標のコミュニケーション動機と共にバランスよく重視されてきた（図表10の○）といえよう。

図表9 予算動機のパフォーマンスと組織成果との関係（欧米企業の場合）



（注）「◎」は最重視を、「△」は過小評価を表す。

図表10 予算動機のパフォーマンスと組織成果との関係（日本企業の場合）



（注）「○」は重視を、「△」は過小評価を表す。

近年、企業を取り巻く環境変化に伴い、日本企業の中にも成果主義を取り入れる企業が目立つようになってきた。これは、マネジメント・コントロールの欧米化を意図するものであり、これまで業績評価の結果を直接報酬に結び付けなかった日本的マネジメント・コントロールの修正を意味している。しかしながら、成果主義を取り入れた一部の日本企業からは成果主義の弊害が早くも表面化してきているように思われる。成果主義によって成果を直接報酬と結び付けることになれば、図表7のところで説明した機会主義的行動が誘発される可能性が一気に高まるからである。成果主義は従来の日本的マネジメント・コントロールの二分割構造に大きな変化をもたらすものであり、これまでの組織と

組織メンバー間の心理的契約（横田 [1998]）を根底から揺るがすことになるだけに、日本企業への成果主義の導入は慎重に進めなければならないであろう。

## V 日本のグローバル企業におけるマネジメント・コントロール

前節まで、予算の業績評価動機の重視と予算業績の報酬へのリンクが予算管理の有用性低下をもたらしたこと、また、日本企業においては、予算の業績評価動機だけが強調されたり、あるいは予算業績が直接的に報酬に結び付くといったケースが必ずしも一般的ではないことを述べた。マネジメント・コントロールが管理会計システムと人事管理システムの二分割構造（すなわち、卵構造）になっており、人事管理システム（卵の白身の部分）がコンテキストを形成することで、短期の管理会計システムと長期の人事管理システムがバランスをとっている、というのが日本的マネジメント・コントロールの特徴といえよう（横田 [1998]）。

しかしながら、日本企業がグローバル化を進めることによって、日本的なマネジメント・コントロールの二分割構造では対処できない事態に直面することになる。企業組織の中に日本的な人事管理システムのコンテキストを共有しない組織メンバー（例えば、海外子会社の現地人マネジャー）が加わることによって、企業は新たな解決策を模索することになる。ここでは3つの代案が考えられる。まずは、欧米型に移行することである。これはこれまでの高コンテキストの状態から意識的にコンテキストの度合いを落とし（卵の白身の部分を減らす）、心理的契約としての人事管理システムを排除することである。短期的な管理会計システムに一本化することで、マネジメント・コントロールは欧米型に近づくことになろう。2つ目は、日本的な人事管理システムのコンテキストを共有しない組織メンバーとの間で明文化した契約を締結することである。こうした契約によって、日本国内では心理的契約として暗黙的に成り立ってい



た契約内容をはっきりと明示化し、新たな組織メンバーを既存の組織に同化させることができよう。そして3つ目の代案は、日本人マネジャーにはこれまでの日本的な人事管理システムのコンテクストを維持し、現地人マネジャーにはコンテクストをなくした欧米型のマネジメント・コントロールを適用する方法である。

日本のグローバル企業の海外子会社において、実際のところ2本立ての報酬体系が実践されているところが多いといわれるが、これは3つ目の代案に該当するものである。すなわち、グローバル企業の海外子会社では、日本人マネジャーは日本的マネジメント・コントロールの適用を受け、現地人マネジャーは現地型あるいは欧米型のマネジメント・コントロールの適用を受けるのである。しかしながら、この種の2本立てのマネジメント・コントロールの適用は、日本企業の国際化が進まない要因の1つともなっている。というのは、グローバル企業の海外子会社において、あくまでも日本中心のマネジメント・コントロールがメインとなり、それを補完する形で現地型あるいは欧米型マネジメント・コントロールが行われているからである。吉原 [2001] の質問票調査によれば、海外子会社の経営様式として、「日本的経営と現地的経営の半々のミックス」(42%) が「現地的経営」(38%) や「日本的経営」(20%) よりも比率が高く、2本立てのマネジメント・コントロールの存在を裏付ける結果となっている。また、日本企業の海外子会社におけるヒトの現地化では、海外子会社620社のうち484社(78%) において日本人が社長となっている。現地人が社長の海外子会社は2割強に過ぎない。一方、経営幹部の現地化では、人事(80%)、総務(76%)、営業(63%)、生産・技術(61%)、経理・財務(48%)の順となっており、経理・財務におけるヒトの現地化がもっとも低い結果となっている。日本親会社から海外子会社に派遣される日本人幹部の数は依然多いことがうかがえる。

コンテキストに対して異なる考え方を持つ2つの文化が共存する海外子会社において、マネジメント・コントロールはどうあるべきか。2本立てのマネジメント・コントロールを実践している企業も少なくないが、グローバル経営をさらに推し進める際に、それはむしろグローバル経営を妨げる要因にはならないのであろうか。今後、異文化の交わる海外子会社におけるマネジメント・コントロールのあり方についてさらに研究を蓄積していく必要がある。

## VI む す び

欧米を中心にBBアプローチやABBアプローチが勢いづいているのとは対照的に、日本企業では必ずしも予算の有用性を疑問視する見方が主流を成しているとはいえない。その理由として、本稿では2つの可能性を提示した。まず、欧米企業では、予算業績が直接報酬につながる仕組みが出来上がっており、そのことが予算スラックや予算ゲームを誘発する要因となっていることが挙げられる。反面、日本ではマネジメント・コントロールの二分割構造が主流となっており、予算業績が直接報酬につながることは珍しく、むしろ管理会計システムとは切り離された人事管理システムの中で業績と報酬の関係が規定されてきたのである。2つ目は、これまでの欧米の予算管理研究や実務がさまざまな予算動機の中の1つである「業績評価」動機にのみ集中しており、その他の予算動機がクローズアップされることはあまりなかったということである。反面、日本企業では、「業績評価」動機のみならず「オペレーショナル・プランニング」や「目標のコミュニケーション」動機にも重きが置かれ、予算の業績評価動機のみを重視することによってもたらされる弊害の多くが日本企業では回避ないし軽減できたことである。

欧米企業の場合、これら2つの要因がマイナスの相乗効果をもたらし予算管理の有用性をさらに低下させたのであろう。そういった意味では、欧米企業と

はやや異なった道を歩んでいる日本企業の予算管理はいまだに有用性を保っているといってもよさそうである。ただし、経営のグローバル化が進展するにつれて、とりわけ日本企業の海外子会社において、如何なるマネジメント・コントロール・システムを構築していくべきかというのは、グローバル企業にとって今後解決していかなければならない経営課題の1つであろう。

\* 本稿は、京都学園大学総合研究所の助成（2005年度在外研究）による研究成果の一部である。

#### 参考文献

- Anthony, R. N. 1965. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard University Press.
- Covaleski, M. A., J. H. Evans III, J. L. Luft, and M. D. Shields. 2003. Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research* 15: 3-49.
- Davila, T. and M. Wouters. 2005. Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* 30: 587-608.
- Fisher, J. G., L. A. Maines, S. A. Pfeffer, and G. B. Sprinkle. 2002. Using budgets for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance. *The Accounting Review* 77(4): 847-865.
- Hall, E. T. 1976. *Beyond Culture*. Anchor Press.
- Hansen, S. C., D. T. Otley, and W. A. Van der Stede. 2003. Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research* 15: 95-116.
- Hansen, S. C. and W. A. Van der Stede. 2004. Multiple facets of budgeting: An exploratory analysis. *Management Accounting Research* 15: 415-439.
- Hope, J. and R. Fraser. 2003. Who needs budgets? *Harvard Business Review*, February 2003, 108-115.
- Howell, R. A. 2004. Turn your budgeting process upside down. *Harvard Business*

- Review*, July-August 2004, 21-22.
- Horngren, C. T., G. L. Sundem and W. O. Stratton. 2005. *Introduction to Management Accounting - 13<sup>th</sup> edition*, Pearson Prentice Hall.
- Jensen, M. C. 2001. Corporate budgeting is broken ? Let's fix it. *Harvard Business Review*, November 2001, 94-101.
- Marginson, D. and S. Ogden. 2005. Budgeting and Innovation. *Financial Management*, April 2005, 29-31.
- 伊藤嘉博 (2005) 「戦略志向組織における予算管理：BSC との関係を軸とした検討」『原価計算研究』第29巻第1号, 25-34頁.
- 上埜進 (1997) 『日米企業の予算管理－比較文化論的アプローチ』森山書店.
- 加登豊 (1999) 『管理会計入門』日本経済新聞社.
- 小菅正伸 (1997) 『行動的予算管理論』中央経済社.
- 小菅正伸 (2004a) 「疑問視される予算管理の有用性」『会計』第165巻第1号, 65-80頁.
- 小菅正伸 (2004b) 「予算管理実務における2つの潮流」『同志社商学』第56巻第1号, 106-118頁.
- 曹美庚 (2004) 「消費者行動に見る文化的側面」『京都学園大学経営学部論集』第14巻第1号, 41-58頁.
- 長谷川恵一 (2002) 「バランスト・スコアカードと予算管理」『会計』第161巻第5号, 68-82頁.
- 廣本敏郎 (2004) 「戦略的管理会計論：伝統的管理会計論との対比」『管理会計学』第12巻第2号, 3-18頁.
- 横田絵理 (1998) 『フラット化組織の管理と心理：変化の時代のマネジメント・コントロール』慶應義塾大学出版会.
- 横田絵理 (2004) 「日本企業の業績評価システムに影響を与えるコンテキストについての一考察」『管理会計学』第13巻第1・2号 (合併号), 55-66頁.
- 吉原英樹 (2001) 『国際経営 (新版)』有斐閣アルマ.
- 李 建 (1998) 「グローバル企業の戦略, 組織, コントロール・システム」『原価計算研究』第22巻第1号, 36-50頁.
- 李 建 (2001) 「グローバル組織のマネジメント・コントロール：外資系企業の視点から」『原価計算研究』第25巻第2号, 47-57頁.
- 李 建 (2006) 「予算管理研究に関する一考察」『京都学園大学経営学部論集』第15巻第3号, 17-37頁.